

УДК 658. 511

Левицька О. О.,*кандидат економічних наук, ст. викладач Національного університету водного господарства та природокористування*

ФІНАНСОВО-УПРАВЛІНСЬКИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ "ВИТРАТИ"

Розглядаються питання організації діяльності центрів відповідальності "Витрати". Досліджуються методичні основи фінансово-управлінського аналізу використання виробничих ресурсів в рамках діяльності центрів.

Ключові слова: *управлінський облік, внутрішньогосподарський облік, центри відповідальності, виробничі ресурси, витрати, фінансовий аналіз, управлінський аналіз.*

Рассматриваются вопросы организации деятельности центров ответственности "Затраты". Исследуются методические основы финансово-управленческого анализа использования производственных ресурсов в рамках деятельности центров.

Ключевые слова: *управленческий учет, внутрихозяйственный учет, центры ответственности, производственные ресурсы, расходы, финансовый анализ, управленческий анализ.*

The problems of organization of activity of responsibility centres "Costs" are considered. The methodological foundations of the financial and managerial analysis of utilization of production resources within the activity of centres are investigated.

Key words: *management accounting, internal accounting, responsibility centres, industrial resources, costs, financial analysis, management analysis.*

Постановка проблеми. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (далі – Закон) визначає, що складовими бухгалтерського обліку є фінансовий і управлінський (внутрішньогосподарський) облік. Сьогодні Законом необґрунтовано (на нашу думку) поставлено знак рівності між внутрішньогосподарським та управлінським обліком [1]. Управлінський облік необхідно розглядати не тільки як систему збору, реєстрації та узагальнення інформації, це – невід’ємна складова менеджменту організації діяльності підприємства на основі використання результатів проведення комплексу облікових та контрольно-аналітичних процедур.

Міжнародна практика впровадження управлінського обліку виокремлює як його організаційно-економічну складову центри відповідальності

(ЦВ) – сегменти діяльності, в межах яких встановлено персональну відповідальність менеджера за виконання доведених показників [2; 13].

Найбільш поширеним у практиці управлінського обліку є центри відповідальності “Витрати” (далі – центри витрат), серед основних завдань яких – забезпечення раціонального формування витрат діяльності.

Визначальною передумовою ефективної діяльності центрів є раціональне застосування процедур обліку, контролю та аналізу виконання доведених центру показників.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Методикам та формам аналізу діяльності суб’єктів господарювання приділяли в своїх працях увагу такі вітчизняні вчені, як В. І. Самборський, О. О. Грищенко, Б. М. Литвин, Є. В. Мних, М. Г. Чумаченко, С. І. Шкарабан, П. Я. Попович, Л. А. Лактіонова та інші.

Визначені вченими теоретичні та методичні засади проведення аналітичних процедур за показниками діяльності центрів відповідальності, на жаль, сьогодні не дають чітких практичних рекомендацій: потребують подальших досліджень методичні, інформаційні та організаційні питання аналізу діяльності центрів відповідальності (в тому числі центрів витрат) в контексті формування інформаційних джерел управлінського обліку.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення методології аналізу діяльності центрів відповідальності, зокрема, центрів витрат, на промислових підприємствах. Для цього поставлено перелік завдань:

- узагальнити функціональне призначення та методичну базу фінансово-управлінського аналізу діяльності вітчизняних суб’єктів господарювання;
- дослідити адміністративно-організаційні питання застосування аналітичних процедур для центрів відповідальності;
- визначити особливості проведення фінансово-управлінського аналізу діяльності центрів витрат у розрізі структурно-динамічного, коефіцієнтного видів аналізу та із застосуванням моделювання оптимізації витрат на основі нечітких множин.

Виклад основного матеріалу. В практиці управлінського обліку господарської діяльності в Україні виділяють чотири типи центрів відповідальності: центри витрат, центри виручки (реалізації, збуту), центри прибутку та центри інвестицій (фінансування, постачання). Назва центру характеризує завдання його функціонування.

Узагальнений перелік центрів відповідальності з урахуванням нормативного регулювання діяльності юридичних осіб та методологічної основи характерних для центрів показників наведено в таблиці 1.

На сьогодні існують різні погляди щодо структури економічного аналізу. Серед науковців поширена думка щодо поділу аналізу фінансово-господарської діяльності на фінансовий та управлінський.

Таблиця 1

Центри відповідальності вітчизняних суб'єктів господарювання

Між-народна практика	Вітчизняна практика управлінського обліку		
	Підприємства різних форм власності	Бюджетні установи	Суб'єкти органів державного сектора-виконавці бюджетних програм
1	2	3	4
Центр затрат	Центр витрат	Центр видатків	Центр затрат
Центр інвестицій	Центр інвестицій	Центр асигнувань (для загального фонду); центр фінансування (для спеціального фонду)	Центр цільового бюджетного фінансування
Центр доходу	Центр виручки	Центр доходу	Центр продукту
Центр прибутку	Центр прибутку	Центр результатів виконання кошторису діяльності	Центр результатів виконання кошторису бюджетної програми

В основі фінансового аналізу лежить аналіз показників фінансового стану за даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Фінансовий аналіз вивчає всю сукупність фінансових ресурсів, яка характеризується визначеною системою показників їх наявності, розміщення та використання.

Управлінський аналіз досліджує ефективність адміністративного управління, даючи інформацію для розробки заходів з покращення основних фінансових показників суб'єкта господарювання з урахуванням специфіки та потенційних можливостей його діяльності.

Менеджмент організації діяльності центрів відповідальності обумовлює одночасне застосування аналітичних процедур фінансового та управлінського аналізу – тобто проведення фінансового-управлінського аналізу (ФУА).

Метою ФУА діяльності центрів витрат є отримання інформації для прийняття рішень з питань управління витратами: вивчення ефективності технології виробничого процесу; оцінка та обґрунтування раціональності використання виділених для центру виробничих ресурсів; розробка основних принципів та орієнтирів ресурсозбереження; оперативне виявлення чинників, що впливають на відхилення фактичних показників використання виробничих ресурсів від запланованих кошторисом; обґрунтування впливу отриманих результатів аналізу на виробничий процес.

Результати такого аналізу – основа для управління витратами підприємства, що охоплює взаємопов'язані процеси прогнозування і планування витрат, їх нормування, облік і калькулювання, аналіз і контроль із позиції компенсації витрачених у виробництві ресурсів, поширюється на процеси ціноутворення, маркетингової діяльності в цілому [4].

Об'єктом ФУА діяльності центрів витрат є процес використання виробничих ресурсів: технічних, технологічних, кадрових, фінансових, нематеріальних та інших.

Своєю чергою, предмет такого аналізу включає:

- технічні, технологічні, фінансові, соціально-економічні, юридичні й екологічні чинники раціонального використання виробничих ресурсів;
- економічну ефективність діяльності центру;
- конкурентоспроможність готового продукту, що випускає центр.

Основними користувачами фінансово-управлінського аналізу діяльності центрів витрат є: аналітики підприємства, менеджери, які використовують отримані аналітичні результати для економічного обґрунтування управлінських рішень та розроблених заходів з покращення показників виробничої діяльності; уповноважені спеціалісти центру для оперативного виявлення відхилень у формуванні витрат, встановлення причин та їх усунення.

При здійсненні ФУА діяльності центрів витрат вирішуються такі завдання:

- встановлення кількісних та якісних відхилень фактичного використання виробничих ресурсів центру від показників, запланованих кошторисом;
- формування якісної оцінки достовірності та повноти інформації з питань використання виробничих ресурсів;
- аналітична інтерпретація інформації, відображеній у формах внутрішньої звітності центру, з метою обґрунтування причинно-наслідкового зв'язку отриманих відхилень;
- оцінка показників і параметрів калькуляції витрат для обґрунтування управлінських рішень;
- моніторинг застосування методів та способів списання виробничих запасів, формування виробничої собівартості для пошуку резервів їх оптимізації.

Залежно від поставленої мети і періоду формування вихідних інформаційних ресурсів у структурі фінансово-управлінського аналізу діяльності ЦВ “Витрати” можна виділити:

- ретроспективний аналіз – проводиться за результатами діяльності центру минулому періоді. Дозволяє комплексно та всебічно діагностувати стан раціонального використання виробничих ресурсів, об'єктивно оцінити результати виконання доведених планових показників;
- оперативний аналіз – виконується в процесі поточної діяльності цен-

тру для забезпечення ефективного управління виробничими процесами у випадку економічних змін на мікро– та макрорівнях;

– перспективний аналіз – застосовується для визначення основних довгострокових тенденцій і факторів використання виробничих ресурсів;

– попередній аналіз – здійснюється у формі прогнозу результатів виробничого процесу до його початку; пов'язаний із розробкою планових показників витрат для забезпечення оптимального формування собівартості готової продукції.

Доцільно, на нашу думку, застосовувати комплексний підхід до проведення:

– структурно-динамічного аналізу: для виявлення відхилень у виконанні планових показників витрат за елементами (або місцями виникнення);

– коефіцієнтного аналізу: для визначення співвідношень витрат до основних показників, що визначають оптимальний рівень їх формування;

– моделювання впливу варіативності витрат на собівартість готового продукту.

Приклад структурно-динамічного аналізу наведено в таблиці 2.

Таблиця 2
Аналіз структури і динаміки витрат ЦВ "Витрати"

Статті витрат	Документ первинного обліку	Доведені кошторисом, тис. грн.	Фактичні, тис. грн.	Відхилення	
				Абсол., тис. грн.	Темп приросту/спадку, %
1	2	3	4	5	6
Прямі виробничі витрати	х	167,8/100%	168,1/100%	0,3	
Списані на виробництво матеріали	лімітно-заборона-карта	30,6/18,2%	31,6/18,8%	1,0	0,6
Оплата праці виробничого персоналу	наряди, акти виконаних робіт, розрахунково-платіжна відомість	72,7/43,3%	74,0/44,0%	1,3	0,7
Нарахування на зарплату ЄСВ	розрахунок	24,0/14,3%	24,4/14,5%	0,4	0,2
Амортизація виробничого обладнання	відомість нарахування амортизації	12,6/7,5%	12,7/7,6%	0,1	0,1

Статті витрат	Документ первинного обліку	Доведені кошторисом, тис. грн.	Фактичні, тис. грн.	Відхилення	
				Абсол., тис. грн.	Темп приросту/спаду, %
1	2	3	4	5	6
Інші прямі виробничі витрати	акти виконаних робіт, накладні	27,9/16,7%	25,4/15,1%	(2,2)	(1,6)
Загальновиробничі витрати		125,0/100%	126,1/100%	1,1	
Оплата праці АУП виробничого підрозділу	табелів виходів, розрахунково-платіжна відомість	65,0/52,0%	66,8/53,0%	1,8	1,0
Нарахування на зарплату ЄСВ	розрахунок	19,5/15,6%	22,1/17,5%	2,6	1,9
Комунальні послуги, енергоносії для виробничого підрозділу	акти виконаних робіт	12,3/9,8%	9,2/7,3%	(3,1)	(2,5)
Амортизація необоротних активів, задіяних на обслуговуванні виробництва	відомість нарахування амортизації	4,0/3,2%	3,2/2,5%	(0,8)	(0,7)
Інші загальновиробничі витрати	акти виконаних робіт, накладні	24,2/19,4%	24,8/19,7%	0,6	0,3
Витрати, всього		292,8/100%	294,2/100%	1,4	
в т. ч. прямі виробничі		167,8/57,3%	168,1/57,1%	0,3	(0,2)
загальновиробничі		125,0/42,7%	126,1/42,9%	1,1	0,2

Виявлені зміни структури та динаміки елементів витрат за елементами зумовлюють перевірку дотримання: параметрів технологічного циклу, доведених норм витрат, затверджених у наказі про облікову політику методів (способів) списання виробничих запасів та формування собівартості, стандартів якості готової продукції, нарешті – виконання працівниками центру своїх посадових обов’язків.

За результатами отриманих відхилень у табл. 2 необхідно, в першу чергу:

- перевірити правильність нарахування витрат (за формальними та фактичними ознаками);

- зіставити отримані відхилення з виконанням плану по випуску продукції;

- з'ясувати вплив збільшення питомої ваги загальновиробничих витрат в собівартості готової продукції на якісні та кількісні показники випуску;

- у випадку підтвердження обґрунтованості отриманих відхилень внести коригування в кошторис витрат центру на наступний звітний період.

Проведення коефіцієнтного (параметричного) аналізу дозволяє підприємствам обґрунтовано планувати статті кошторису, задаючи оптимальні значення окремих показників (коефіцієнтів, співвідношень).

Для цього по центру витрат:

- визначають співвідношення понесених виробничих витрат до основних показників діяльності центру, що оптимально відповідають запланованому кошторису та калькуляції собівартості готової продукції;

- досліджують зазначені співвідношення при умові зміни окремих показників;

- розраховують статті кошторису на наступний період (уточненого на звітний період) із застосуванням обґрунтованого рівня визначених коефіцієнтів.

Показниками, на підставі яких доцільно проводити параметричний аналіз виконання кошторису, на нашу думку, можуть бути: собівартість готової продукції, виробничі витрати звітної періоду, основна заробітна плата виробничого персоналу тощо.

В основі параметричного аналізу витрат центру такі розрахунки.

1. Коефіцієнт співвідношення фактичних прямих (загальновиробничих) витрат до планових (за елементами та місцями виникнення), K1:

$$K1 = \frac{\text{фактичні}}{\text{планові}}$$

Значення коефіцієнта більше 1 свідчить про перевищення витрат виробничих ресурсів, потребує обґрунтування причинно-наслідкового зв'язку.

2. Коефіцієнт співвідношення фактичних прямих виробничих витрат (загальновиробничих витрат) до фактичної собівартості випуску готового продукту – підтверджує загальну тенденцію зміни основних складових собівартості, потребує встановлення відповідності отриманих результатів якісним та кількісним параметрам готової продукції, K2:

$$K2 = \frac{\text{витрати}}{\text{собівартість. випуску}}$$

3. Коефіцієнт співвідношення фактичних матеріальних витрат (заробітної плати) до собівартості випуску – визначає тенденцію до зміни матеріаломісткості (трудомісткості) виробництва, що повинно сприяти покращенню якості продукції, K3:

$$K3 = \frac{\text{фактичні..матеріальні.витрати}}{\text{собівартість..випуску}}$$

Важливим орієнтиром для ефективної організації менеджменту є результати моделювання впливу варіативності витрат на кінцевий продукт діяльності центру витрат.

За умов мінливого економічного та політичного середовища значно підвищується значимість економіко-математичних методів, які застосовуються для комплексного розв'язання широкого спектру узгоджених між собою техніко-економічних завдань.

Розглянемо детальніше можливості застосування технологій інтелектуальних обчислень для центрів витрат у процесі аналізу витрат. Концепція адаптивного управління витратами у форматі моделювання для центру витрат має такі передумови формування.

По-перше, ефективні управлінські й фінансові рішення мають спиратися на результати аналізу достовірної та вичерпної інформації про витрати. При цьому головною є проблема організації ефективної системи обліку витрат на виробництво продукції, яка б без труднощів інтегрувалася у стратегічний фінансово-управлінський облік, підтримуючи стратегію оптимізації витрат.

По-друге, систему управління підприємством має бути організовано з урахуванням поєднання й узгодження системи обліку витрат із процесами бюджетування на підприємстві, планування прибутку, ціноутворення тощо. В результаті чого менеджмент організації виробничої діяльності набуває здатності до моделювання цільової собівартості продукції з наперед заданими властивостями.

По-третє, процес прийняття рішення з управління витратами має ґрунтуватися на прогностичній інформації про можливі (ймовірні) сценарії розвитку макро– та мікрорівнів, відтак, мати адекватний механізм відстеження і вчасного попередження негативних тенденцій.

По-четверте, на “виході” системи управління підприємством має бути модель майбутнього продукту – віртуальний або/та пробний зразок продукції, що максимально відповідає очікуванням його споживачів і реалізується за вигідною для підприємства і прийнятною для конкурентного ринку ціною. Отже, функції маркетингу й управлінського обліку поєднуються і взаємодоповнюються [3].

У цих умовах ефективним для центрів витрат є застосування нечітких множин, що дозволить проводити перспективне планування чинників, майбутня оцінка яких утруднена або не має достатніх об'єктивних обґрунтувань. Наприклад, при прогнозуванні ефективності технології виробничого процесу складними для оцінювання факторами є прогнозна вартість матеріалів та сировини, комунальних послуг, ціна на енергоносії, величина витрат на оплату праці (зважаючи на можливий стрімкий рівень

інфляції, зміни законодавства по оплаті праці, ризик виникнення непередбачуваних витрат ресурсів через стихійні лиха, крадіжки тощо).

На нашу думку, в основі нечітких множин можуть бути такі показники:

– складові прямих та загальновиробничих витрат за елементами та місцями виникнення (в першу чергу, списані матеріальні виробничі ресурси, заробітна плата працівників, амортизація виробничого обладнання);

– собівартість одиниці готової продукції та собівартість випуску;

– якісні та кількісні показники ефективності виробництва: кількості рекламацій від споживачів, людино-години простоїв, результати контролю за виконанням рішень керівництва підприємства тощо.

Відтак, усі сценарії для кожного окремого фактора можуть бути згруповані в один загальний сценарій у формі трикутного числа з виділенням трьох точок: мінімально можливого, найбільш ймовірного та максимального можливого значення обраного чинника.

Нечітка логіка дає можливість отримати принципово новий клас методів комплексного фінансово-управлінського аналізу діяльності центру витрат, що засновані на осмисленому об'єднанні окремих фінансових показників у єдиний комплексний показник ефективного використання ресурсів, виконання кошторису та плану випуску готового продукту.

Таким чином, доцільним кроком стає відмова від загальних методик аналізу та формування індивідуального переліку фінансових чинників, беручи до уваги специфіку підприємства, яке є об'єктом аналізу.

Невизначеність виробничої діяльності підприємства, що підлягає аналізу, формально можна представити через деяку універсальну множину X (область досліджень). Елементами x можуть бути: результати виконання кошторису, коефіцієнт співвідношення фактичних витрат до планових, коефіцієнт співвідношення фактичних прямих виробничих витрат (загальновиробничих витрат) до собівартості випуску, коефіцієнт співвідношення фактичних матеріальних витрат до собівартості випуску тощо.

Невизначеність полягає в тому, що на етапі аналітичних досліджень точно невідомо, який елемент $x \in X$ буде мати місце в практичній діяльності центру.

Відтак, задачу прийняття рішення щодо управління витратами в межах центру витрат можна визначити так: це відбір такої системи менеджменту організації виробничої діяльності центру, що забезпечить максимальну величину прибутку та раціональне використання виробничих ресурсів за умови високого рівня безпеки капіталу з усіх можливих існуючих варіантів:

$$\sum_{i=1}^n x_i \rightarrow m.pref, \quad x \in X$$

де x_i – обраний показник оцінки результатів виробничої діяльності (виконання кошторису, використання ресурсів);

n – кількість можливих значень x_i ;

m. pref – необхідність досягнення найкращого результату.

Висновки. Використання класичних методів фінансового аналізу для отримання інформації у форматі управлінського обліку на сьогодні не достатньо: прийняття ефективних управлінських рішень обумовлює використання сучасних методів аналізу з урахуванням достовірності вихідної інформації, точності результатів та оперативності проведення аналітичних процедур.

Визначальним етапом формування системи фінансово-управлінського аналізу діяльності центрів витрат в умовах залежності центру від впливу численних факторів на макро– та мікрорівнях поряд з класичними видами аналізу є процес моделювання.

Моделювання впливу варіативності витрат на кінцевий продукт діяльності центру дає змогу: визначити оптимальну структуру інформаційних потоків, забезпечити максимальну оперативність та економічність аналітичного процесу; виявити взаємозв'язки у розв'язку задач за видами економічного аналізу та досягти адаптації методики аналізу до запиту користувачів.

Література:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16. 07. 1999 № 996-XIV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. – (з чинними змінами та доповненнями).
2. Аткинсон Э. А. Управленческий учет : пер. с англ. / Э. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан. – 3-е изд. – М. : ИД Вильямс, 2005. – 878 с.
3. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит : перевод с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек; [гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов]. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
4. Глущевський В. В. Адаптивне управління підприємством із використанням прогресивних методів обліку затрат на виробництво / В. В. Глущевський // Науково-практичний журнал Міністерства фінансів України “Фінанси країни”. – 2010. – № 5. – С. 107.
5. Загородній А. Г. Фінансовий словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко. – 3-тє видання, випр. та доповн. – К. : Т-во “Знання”, 2000. – 587 с.
6. Економічна енциклопедія : у трьох томах / Редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр “Академія”. – Т. 2. – 2001. – 848 с.
7. Ковалев А. И. Анализ финансового состояния предприятий / Ковалев А. И., Привалов В. П. – М. : Центр экономики и маркетинга, 2004. – 356 с.
10. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання / Л. А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ, 2001. – 388 с.
11. Фаріон І. Д. Бухгалтерський управлінський облік : [навчальний посібник] / Фаріон І. Д., Писаренко Т. М.; за редакцією д. е. н, проф. І. Д. Фаріона. – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – 566 с.
12. Міжнародний аудит [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://proaudit.com.ua/prog/parus-pidpriemstvo-8-xx-kompleksna-sistema-upravlinnya-krupnim-pidpriemstvom.html>.
13. Neil's Brock Copenhagen Business College. – Kultorvet 2, Copenhagen K, Denmark, 2008. – 250 p.